

IWW-Studienprogramm

Grundlagenstudium

Modul 6 Besteuerung

von

Univ.-Prof. Dr. Stephan Meyering
unter Mitwirkung von
Dr. Nicole Marenbach

Inhaltsverzeichnis

Lehr- und Lernziele sowie Bearbeitungshinweise	9
Lehr- und Lernziele	9
Bearbeitungshinweise	9
Literaturhinweise	10
Abbildungsverzeichnis	11
Abkürzungsverzeichnis	13
1 Überblick über das deutsche Besteuerungssystem	15
1.1 Der Begriff Steuern	15
1.2 Die Steuerarten und das Steueraufkommen	16
1.3 Der Steuertatbestand im weiteren Sinne	20
1.4 Überblick über die Ertragsteuern	21
2 Einkommensteuer	25
2.1 Ermittlungsschema	25
2.2 Persönliche und sachliche Steuerpflicht	25
2.2.1 Persönliche Steuerpflicht	25
2.2.2 Sachliche Steuerpflicht	27
2.2.2.1 Einkünfte	27
2.2.2.2 Nicht abziehbare private Ausgaben	30
2.2.2.3 Zu- und Abflussprinzip und seine Durchbrechung	31
2.2.3 Besteuerung von Personengemeinschaften	32
2.3 Einkunftsarten	33
2.3.1 Die Gewinneinkünfte	33
2.3.1.1 Gemeinsame Merkmale	33
2.3.1.2 Land- und Forstwirtschaft	34
2.3.1.3 Selbstständige Arbeit	35
2.3.1.4 Gewerbebetrieb	36
2.3.2 Überschusseinkünfte	36
2.3.2.1 Allgemeine Grundsätze	36
2.3.2.2 Nicht selbstständige Arbeit	37
2.3.2.3 Kapitalvermögen	38
2.3.2.4 Vermietung und Verpachtung	39
2.3.2.5 Sonstige Einkünfte	40
2.3.2.6 Werbungskosten und Pauschbeträge	41

2.4	Summe und Gesamtbetrag der Einkünfte	44
2.5	Einkommen	45
2.5.1	Überblick	45
2.5.2	Verlustabzug	45
2.5.3	Sonderausgaben	47
2.5.4	Außergewöhnliche Belastungen	47
2.6	Zu versteuerndes Einkommen einschließlich Familienleistungsausgleich	48
2.6.1	Grundsätzliche Zusammenhänge	48
2.6.2	Kinder	49
2.6.3	Kinderfreibetrag, Kindergeld	49
2.7	Tarifliche Einkommensteuer	50
2.7.1	Allgemeines	50
2.7.2	Normaltarif	50
2.7.3	Besonderer Steuertarif für Einkünfte aus Kapitalvermögen	50
2.8	Festzusetzende Einkommensteuer	52
3	Körperschaftsteuer	55
3.1	Steuerpflicht	55
3.1.1	Unbeschränkte Steuerpflicht	55
3.1.1.1	Einführung	55
3.1.1.2	Körperschaften gem. § 1 KStG	55
3.1.1.3	Geschäftsleitung oder Sitz im Inland	57
3.1.1.4	Rechtsfolgen	58
3.1.2	Beschränkte Steuerpflicht	58
3.1.3	Sachliche und persönliche Befreiungen	59
3.2	Ermittlung des Einkommens und des zu versteuernden Einkommens	60
3.2.1	Bemessungsgrundlage	60
3.2.2	Anwendung einkommensteuerlicher Vorschriften	60
3.2.3	Besondere körperschaftsteuerliche Vorschriften	62
3.3	Steuersatz und Besteuerung der Gesellschafter	64
4	Gewerbesteuer	65
4.1	Einführung	65
4.2	Steuerobjekt, Steuerschuldner	65
4.3	Bemessungsgrundlage	66
4.3.1	Gewerbeertrag	66
4.3.2	Gewerbeverlust	67
4.4	Tarif	69
4.5	Zerlegung	70
5	Zuschlagsteuern	71

6	Substanzsteuern	73
6.1	Überblick	73
6.2	Grundzüge des Grundsteuerrechts	75
7	Veranlagungssimulationen	77
7.1	Überblick	77
7.2	GmbH	77
7.3	Einzelunternehmen	77
7.4	GmbH-Gesellschafter	79
7.5	Variation von Parametern	82
8	Übungsaufgaben	83
8.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	83
8.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 3 und Kapitel 4	85
8.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 7	85
9	Musterlösungen zu den Übungsaufgaben	87
9.1	Übungsaufgaben zu Kapitel 2	87
9.2	Übungsaufgaben zu Kapitel 3 und Kapitel 4	91
9.3	Übungsaufgaben zu Kapitel 7	93
	Anhang	99
	Literaturverzeichnis	101
	Stichwortverzeichnis	105

Lehr- und Lernziele sowie Bearbeitungshinweise

Lehr- und Lernziele

Das vorliegende Modul versteht sich als Lehrtext. Lehrziel dieses Moduls ist es zuallererst, mit der dem Fach eigenen Sprache, mit den wichtigsten Begriffen und den grundlegenden Konzepten und Zusammenhängen vertraut zu machen. Darüber hinaus ist es das Ziel, Ihnen Folgendes nahe zu bringen:

- einen Überblick über das deutsche Besteuerungssystem,
- einen Überblick über die Ertragsteuern,
- die grundlegenden Zusammenhänge der Ertragsteuern,
- einen Überblick über die sog. Zuschlagsteuern,
- einen grundlegenden Überblick über die Substanzsteuern sowie
- in groben Zügen das Zusammenwirken der Ertragsteuern und der Zuschlagsteuern.

Bearbeitungshinweise

Große Bedeutung für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre haben **Gesetze** – nicht nur für das Studium, sondern auch für die berufliche Praxis. Daher empfehle ich Ihnen, jede im Studientext auftauchende Norm im Gesetz nachzulesen. Dazu ist es sinnvoll, sich eine aktuelle Textausgabe (gebunden oder als Loseblatt-Sammlung) eines beliebigen Verlags zu beschaffen. Diese sollten die Texte folgender Gesetze enthalten: Abgabenordnung, Einkommensteuergesetz, Gewerbesteuerge-
setz, Grundsteuergesetz und Körperschaftsteuergesetz.

Alternativ können Sie sich die genannten Gesetze auch im Internet beschaffen. Dies ist bspw. (kostenlos) über folgende Homepage möglich:

<http://www.gesetze-im-internet.de>.

Große Bedeutung für die Betriebswirtschaftliche Steuerlehre haben auch Verwaltungsanweisungen (Richtlinien, Schreiben und Erlasse) sowie die Rechtsprechung (insb. die des Bundesfinanzhofs). Dieser Studientext beschränkt sich aber, abgesehen von wenigen Ausnahmen, auf Gesetze, da der zur Verfügung stehende Raum nur sehr begrenzt ist.

Für die Ermittlung konkreter Einkommensteuerbelastungen wird der **Einkommensteuertarif** benötigt. Dessen grundlegende Struktur ist seit vielen Jahren unverändert. Allerdings ergeben sich im Detail in fast jedem Jahr marginale Änderungen (insb. des sog. Grundfreibetrags). Die explizite Berücksichtigung dieser marginalen Änderungen macht viel Arbeit, bringt aber kaum einen didaktischen Mehrwert. Daher wird in diesem Studientext an den Stellen, an denen nicht die expliziten Merkmale des in Deutschland geltenden Tarifs von Bedeutung sind, der Einkommensteuertarif eines fiktiven A-Landes verwendet (siehe Anlage 1 auf S. 99).

Literaturhinweise

Der vorliegende Lehrtext ist in sich geschlossen und sollte sich selbst erklären. Bei Interesse an vertiefter Lektüre sei Ihnen folgendes Werk empfohlen:

Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 1: Grundlagen der Besteuerung, Ertragsteuern, 7. Aufl., München 2016;

Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 2: Steuerliche Gewinnermittlung, 7. Aufl., München 2017;

Schneeloch, Dieter/Meyering, Stephan/Patek, Guido: Betriebswirtschaftliche Steuerlehre, Band 3: Substanzsteuern, Verkehrsteuern, Besteuerungsverfahren, 7. Aufl., München 2017.

Weitere thematisch geordnete **Literaturhinweise** finden Sie auf der Lehrstuhl-Homepage des Autors. Sie erreichen diese unter:

<http://www.fernuni-hagen.de/meyering>.

Die Hinweise finden Sie in der Rubrik „Studium & Lehre“ im Menü „Literaturhinweise“.

1. Ein Steuerpflichtiger erwirbt ein Mietwohngrundstück. Zur Finanzierung nimmt er ein Bankdarlehen auf.

Die Zinsen für dieses Darlehen – keinesfalls aber die Tilgungen – sind Werbungskosten im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung.

2. Ein in einem Orchester fest angestellter Cellist kauft ein wertvolles Cello auf Kredit. Er benutzt das Cello ausschließlich im Rahmen seiner Tätigkeit in dem Orchester.

Die Zinsen sind Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit.

Bsp. 2.10: Schuldzinsen als Werbungskosten

der Veräußerung und in den beiden vorangegangenen Jahren zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurden. Die Veräußerung eines bisher zu eigenen Wohnzwecken genutzten Einfamilienhauses oder einer zu eigenen Wohnzwecken genutzten Eigentumswohnung führt also nicht zu einem steuerbaren Vorgang i. S. d. § 23 EStG.

Der Gewinn bzw. der Verlust aus einem privaten Veräußerungsgeschäft ist nach § 23 Abs. 3 EStG der Unterschiedsbetrag zwischen dem Veräußerungspreis einerseits sowie den Anschaffungs- oder Herstellungskosten und den Werbungskosten andererseits. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten sind um die Absetzungen für Abnutzung, erhöhte Absetzungen und Sonderabschreibungen zu mindern, soweit sie bei einer anderen Einkunftsart nach der Anschaffung oder Herstellung des Wirtschaftsguts abgezogen worden sind. Gewinn- bzw. Verlustermittlung

Gewinne aus privaten Veräußerungsgeschäften bleiben steuerfrei, wenn der aus privaten Veräußerungsgeschäften erzielte Gesamtgewinn im Kalenderjahr den in § 23 Abs. 3 S. 5 EStG benannten Betrag nicht übersteigt. Es handelt sich somit um eine Freigrenze. Freigrenze

Veräußerungsgeschäfte im betrieblichen Bereich gehören nach § 23 Abs. 2 EStG nicht zu den sonstigen Einkünften i. S. d. §§ 22 und 23 EStG, sondern zu den Gewinneinkünften. In derartigen Fällen handelt es sich um laufenden Gewinn der entsprechenden Gewinneinkunftsart. Vorrang anderer Einkunftsarten

Sonstige Leistungseinkünfte, die nach § 22 Nr. 3 EStG erfasst werden, beruhen auf einem Tun, Dulden oder Unterlassen. Hierunter fallen bspw. gelegentliche Vermittlungen und die Vermietung einzelner beweglicher Wirtschaftsgüter. Die Gewinne bleiben jedoch steuerfrei, wenn sie im Kalenderjahr weniger als die in Satz 2 dieser Vorschrift genannten Freigrenze betragen haben. § 22 Nr. 4 EStG erfasst schließlich bestimmte Einnahmen, die Abgeordnete auf Grund ihrer Abgeordnetentätigkeit erhalten. sonstige Leistungseinkünfte

2.3.2.6 Werbungskosten und Pauschbeträge

§ 9 Abs. 1 EStG enthält eine Aufzählung wichtiger Arten von Werbungskosten. Diese Aufzählung ist nicht abschließend, sondern nur beispielhaft.

Abzugsfähig können nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG Schuldzinsen sein. Dies ist der Fall, wenn sie für einen Kredit gezahlt werden, der zum Erwerb eines der Einkünfteerzielung dienenden Wirtschaftsguts oder für laufende Aufwendungen aufgenommen worden ist. Dies verdeutlicht Beispiel 2.10. Schuldzinsen

Als Werbungskosten abzugsfähig sind nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 1 EStG ferner auf Renten und dauernde Lasten

besonderen Verpflichtungsgründen beruhende Renten und dauernde Lasten.

öffentliche Abgaben,
Versicherungs-
beiträge

§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 2 EStG hat in erster Linie Bedeutung für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung. Abzugsfähig sind nach dieser Vorschrift die Steuern auf Grundbesitz, sonstige öffentliche Abgaben und Versicherungsbeiträge, soweit sich derartige Ausgaben auf Gebäude oder Gegenstände beziehen, die dem Steuerpflichtigen zur Einnahmeerzielung dienen.

Zu den Steuern vom Grundbesitz gehört die Grundsteuer, nicht hingegen die Grunderwerbsteuer. Letztere gehört zu den Anschaffungskosten des Grundstücks. Beim Kauf eines bebauten Grundstücks ist die Grunderwerbsteuer den Wertverhältnissen entsprechend auf Grund und Boden einerseits und Gebäude andererseits aufzuteilen.

Beiträge zu
Berufsverbänden

Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit sind nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 3 EStG Beiträge zu Berufsständen und sonstigen Berufsverbänden, deren Zweck nicht auf einen wirtschaftlichen Geschäftsbetrieb gerichtet ist. Hierbei handelt es sich in erster Linie um Gewerkschaftsbeiträge.

Fahrten zwischen
Wohnung und
Tätigkeitsstätte

Aufwendungen eines Arbeitnehmers, die entstehen, um den Weg zwischen seiner Wohnung und seiner Tätigkeitsstätte zurückzulegen, können nicht in tatsächlicher Höhe als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit abgezogen werden. „Zur Abgeltung dieser Aufwendungen“ kann stattdessen für jeden vollen Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte ein pauschaler Betrag als Werbungskosten abgezogen werden; der gesamte Abzug dieser Pauschale pro Jahr ist grds. begrenzt (§ 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 EStG).

doppelte
Haushaltsführung

Notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer infolge einer doppelten Haushaltsführung entstehen, können gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5 EStG als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit abgezogen werden (vgl. zu Einzelheiten R 9.11 LStR).

Arbeitsmittel

Ausgaben für Arbeitsmittel sind gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 6 EStG als Werbungskosten abzugsfähig. Arbeitsmittel sind Werkzeuge, wie bspw. PC, Fachbücher und Berufskleidung. Ausgaben für Berufskleidung sind aber nur dann abzugsfähig, wenn die private Nutzung der Kleidung so gut wie ausgeschlossen ist. Dies gilt bspw. für die Kosten für den einen Blaumann oder einen Arztkittel. Es dürfte aber auch für die Kosten für den Smoking eines Kellners oder Tanzlehrers gelten. Die letztgenannten Beispiele zeigen, dass es oftmals schwierig ist, die Grenze zwischen steuerlich abzugsfähigen Werbungskosten und nicht abziehbaren Aufwendungen der Lebensführung zu bestimmen.

Zur Verdeutlichung der Abgrenzungsproblematik wird nachfolgend ein Teil einer Urteilsbegründung des Finanzgerichts Berlin dargestellt. Es hatte die Streitfrage zu entscheiden, ob die Aktentasche eines Betriebsprüfers ein Arbeitsmittel ist und führte u. a. aus:

„[...] Die Aktentasche ist ein Arbeitsmittel im Sinne des § 9 Abs. 1 Nr. 6 EStG, weil der Kl. [Kläger; der Verfasser] sie so gut wie ausschließlich beruflich benutzt. Er befördert damit nur die Akten, die er beruflich bearbeitet. Andere Gegenstände, mit Ausnahme der Butterbrote, transportiert er in der Aktentasche nicht [...] Diese private Benutzung ist unwesentlich. Wenn dies noch weiterer Ausführung bedarf, dann der, dass der Kl. seine Butterbrote regelmäßig nur auf dem Hinweg mit der Aktentasche befördert, weil er sie mittags verzehrt.“

Ein Steuerpflichtiger erwirbt im Jahr im Rahmen seiner Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit einen Schreibtisch. Die Anschaffungskosten betragen 1 200 €. Der jährliche AfA-Betrag lässt sich aus folgender Gleichung ermitteln:

$$\text{jährliche AfA} = \frac{\text{Anschaffungs- oder Herstellungskosten}}{\text{Nutzungsdauer}}$$

Beträgt die Nutzungsdauer bspw. 20 Jahre, ergibt sich eine jährliche AfA i. H. v. 60 € (= 1 200/20). Statt im Jahr der Anschaffung 1 200 €, darf er in diesem und in den folgenden Jahren der Nutzungsdauer jährlich 60 € als Werbungskosten abziehen.

Bsp. 2.11: AfA bei Werbungskosten

Zu diesen Schlüssen kommt das Gericht unter anderem auch nach der Besichtigung der Aktentasche. Diese ergab, dass es sich um eine schwarze Tasche mit besonders nachgiebigen und ausladenden Seitentaschen handelt. Sie eignet sich deshalb in erster Linie für den Transport von Akten. Dagegen ist sie für andere Zwecke, etwa zum Einkaufen oder zur Aufbewahrung von Badesachen zwar nicht ungeeignet, aber unpraktisch, weil es dafür besondere und besser geeignete Behältnisse gibt. Davon, dass der Kl. als Betriebsprüfer eine Tasche zum Transport seiner Akten braucht und die angeschaffte Aktentasche auch dazu verwendet, weil er keine andere Tasche dafür hat, ist das Gericht überzeugt. Als Betriebsprüfer muss der Kläger Akten und Unterlagen bei sich tragen, wenn er außerhalb seines Dienstzimmers tätig wird.“⁴

Werden zur Einkunftserzielung abnutzbare Wirtschaftsgüter benutzt, können die Anschaffungs- oder Herstellungskosten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 EStG grds. nur im Wege der AfA als Werbungskosten abgezogen werden. Hier wird also das Zu- und Abflussprinzip durchbrochen: Der Abzug erfolgt nicht im Veranlagungszeitraum der Auszahlung. Stattdessen wird die Auszahlung über die Nutzungsdauer verteilt, also an der wirtschaftlichen Verursachung orientiert. Die AfA ist bei abnutzbaren beweglichen Wirtschaftsgütern nach § 7 Abs. 1 EStG zu berechnen (linear-gleichbleibend). Die Zusammenhänge verdeutlicht Beispiel 2.11.

Aus Vereinfachungsgründen können Ausgaben für abnutzbare bewegliche Wirtschaftsgüter gem. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 7 i. V. m. § 6 Abs. 2 EStG im Jahr ihrer Veräußerung in voller Höhe als Werbungskosten abgesetzt werden, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des einzelnen Wirtschaftsguts den in § 6 Abs. 2 EStG genannten Betrag nicht übersteigen.

Im Rahmen einer Überschusseinkunftsart ist die AfA auf Gebäude grds. nach § 7 Abs. 4 S. 1 Nr. 2 EStG zu bemessen. Bei Gebäuden, die nach dem 31.12.1924 fertig gestellt worden sind, beträgt die AfA regelmäßig 2 % der Anschaffungs- oder Herstellungskosten. Dies entspricht Nutzungsdauern von 50 Jahren. Beträgt die tatsächlich zu erwartende Nutzungsdauer weniger als die typisierte Nutzungsdauer von 50 Jahren, kann nach § 7 Abs. 4 S. 2 EStG die tatsächliche kürzere Nutzungsdauer angesetzt werden.

⁴FG Berlin, Urteil vom 02.06.1978, Aktenzeichen III 126/77.